

0- 793538

На правах рукописи



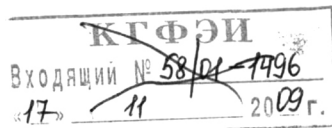
Быков Степан Сергеевич

**СНИЖЕНИЕ ИЗДЕЖЕК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ НА
ОСНОВЕ ПРИМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение, кредит

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Иркутск
2009



Диссертация выполнена на кафедре налогов и таможенного дела
Байкальского государственного университета экономики и права

Научный руководитель: доктор экономических наук,
профессор
Киреенко Анна Павловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,
профессор
Гусев Сергей Иванович



кандидат экономических наук,
доцент
Сорокина Татьяна Владимировна

Ведущая организация: Сибирский университет
потребительской кооперации

Защита состоится 01 декабря 2009 года в 12.00 на заседании диссертационного совета Д 212.070.03 при Байкальском государственном университете экономики и права по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, корпус 3, ауд. 308.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Байкальского государственного университета экономики и права по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, корпус 2, ауд. 101.

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены 29 октября 2009 г. на официальном сайте университета: www.isea.ru

Отзывы на автореферат отправлять по адресу: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, БГУЭП, Ученому секретарю диссертационного совета Д 212.070.03

Автореферат разослан «30» октября 2009 года.

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор экономических наук, профессор

Н.Г. Новикова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования

Эффективность любой системы, в том числе налоговой, зачастую зависит не столько от того, какими являются результаты ее работы, сколько от того, с какими издержками эти результаты связаны. Налогообложение, как и любая иная деятельность некоторого круга субъектов, направленная на достижение результата, связана для этих субъектов с несением различного рода издержек.

Анализ проводимых в России налоговых реформ показывает фактическую направленность многих из них на снижение издержек в сфере налогообложения (в том числе введение специальных налоговых режимов с последующим уменьшением количества отчетных периодов, увеличение налогового периода по НДС, унификация правил момента определения налоговой базы по НДС, изменение правил проведения налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и др.), поскольку в условиях системного экономического кризиса повышение эффективности деятельности организаций требует сокращения неэффективных расходов, значимой частью которых являются издержки налогообложения.

Важность измерения и оценки издержек налогообложения вызвана также необходимостью учета этого аспекта в долгосрочной перспективе при формировании налоговой политики. В интересах государства добиваться как общего снижения издержек налогообложения, так и их справедливого распределения среди налогоплательщиков.

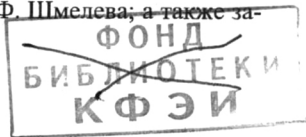
В этой связи задачи идентификации издержек налогообложения, их классификации, разработки методов эмпирической оценки, а также управления ими актуальны и требуют дальнейшего исследования.

Степень разработанности проблемы

Анализируя понятие «издержки налогообложения» автор опирался на научные труды, посвященные теоретико-методологическим проблемам налогообложения, а также понятию издержек.

Основы решения проблем построения оптимальной системы налогообложения, а также несения различного рода издержек заложены в трудах У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо, Ф. Кене. Впоследствии теория издержек развивалась в трудах Э.ф. Бем-Баверка, К. Маркса, А. Маршалла, Ф. Визера и других, а теория налогообложения – в работах в том числе таких зарубежных ученых, как М. Алле, Э.Б. Аткинсон, А. Вагнер, М.П. Девере, Дж.Э. Стиглиц, а также отечественных ученых: И.В. Горского, Н.В. Милякова, В.Г. Панскова, В.М. Пушкаревой, М.В. Романовского, А.А. Соколова, Н.И. Тургенева, Т.Ф. Юткиной, Л.И. Якобсона, И.И. Янжула и других.

Изучению непосредственно издержек налогообложения посвящены в том числе труды отечественных ученых А.З. Дадашева, А.В. Дармаева, А.П. Киреенко, А.В. Лобанова, Т.В. Меркуловой, В.А. Редько, А.А. Сапроновой, В.С. Степанова, Н.Б. Телятникова, К.Ф. Шмелева; а также за-



рубежных авторов: Б. Абдуллаева, М.А. Аллерса, М. Арифа, М.Г. Брайдена, А. Лоха, С.Т. Стэнфорда, А. Талиба, С.И. Чана, К. Эванса и других.

В целях установления сущности издержек налогообложения и разработки методов их измерения автором были использованы труды ученых, посвященные вопросам институциональной экономики в целом, а также определению сущности транзакционных издержек и методам их измерения: А.А. Алчиана, Дж. Бреннана, Дж. Бьюкенена, Г. Демсеца, Р. Коуза, Д. Норта, Р. Познера, О. Уильямсона, Дж. Уоллиса, С. Н.С. Чуна и других. В отечественной науке развитием теории транзакционных издержек занимались такие ученые, как К.А. Бендукидзе, Р.И. Капелюшников, Я.И. Кузьминов, А.Е. Шаститко, М.М. Юдкевич и другие.

Однако, несмотря на важность и практическую значимость вопросов измерения издержек налогообложения, а также их минимизации за счет институциональных факторов, в России практически не проводились эмпирические исследования издержек налогообложения, что во многом актуализировало исследование и переопределило его предмет, цель и задачи.

Цель и задачи исследования

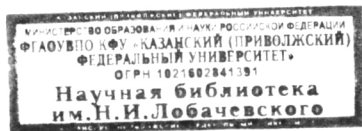
Цель диссертации состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по снижению издержек налогообложения организаций посредством применения учетной политики.

Достижение указанной цели предполагает последовательное решение следующих задач, определивших логику исследования и структуру работы:

- уточнить понятие издержек налогообложения, описать их сущность и признаки;
- определить состав издержек налогообложения и представить их классификацию по различным основаниям;
- выявить влияние учетной политики организации на издержки налогообложения;
- определить источники данных об издержках налогообложения и разработать методику их измерения;
- дать оценку издержек налогообложения организаций золотодобывающей промышленности Иркутской области;
- выявить факторы, влияющие на величину, структуру и динамику издержек налогообложения;
- разработать предложения по снижению издержек налогообложения посредством применения учетной политики для целей налогообложения.

Область исследования

Исследование проведено по специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение, кредит» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) в рамках раздела 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы».



Объект исследования – издержки организации.

Предмет исследования – взаимосвязь между издержками налогообложения организации и применяемой учетной политикой для целей налогообложения.

Теоретическая основа исследования. Обоснованность научных результатов, достоверность выводов и предложений достигнута на основе использования трудов ведущих отечественных и зарубежных ученых, посвященных проблемам налогообложения организаций, институциональной теории, методологии измерения издержек.

Методологическая база исследования. В ходе исследования применены общенаучные методы: наблюдение, сравнение, анализ, синтез, классификация, а также методы статистического анализа.

Информационной базой исследования явились положения монографий, статей, периодических изданий, диссертационных и других специальных исследований отечественных и зарубежных ученых по вопросам налогообложения организаций и измерения транзакционных издержек, статистические и аналитические публикации о деятельности золотодобывающих организаций, данные бухгалтерского учета, финансовой и бухгалтерской отчетности золотодобывающих организаций Иркутской области, их приказы об учетной политике за 2004-2008 годы, результаты проведенного автором экспертного опроса. В работе использовались также федеральные законы и иные нормативные правовые акты, относящиеся к предмету исследования; решения и акты органов государственной власти, а также материалы судебно-арбитражной практики.

Наиболее существенные результаты, полученные автором. В ходе диссертационного исследования автором получены следующие научные результаты:

- определен состав издержек налогообложения и предложена методика их оценки на уровне организации, учитывающая особенности измерения различных видов издержек;
- дана оценка издержек налогообложения золотодобывающих организаций Иркутской области, включающая определение их величины, отраслевой структуры и динамики;
- выявлены внешние и внутренние факторы, определяющие величину и динамику издержек налогообложения; в качестве одного из наиболее значимых внутренних факторов выделена учетная политика;
- предложены элементы учетной политики для целей налогообложения, позволяющие оптимизировать как издержки налогообложения организаций золотодобывающей отрасли, так и их налоговую нагрузку;
- разработаны дополнительные требования к программе проведения обязательного ежегодного аудита, позволяющие осуществлять контроль за соответствием учетной политики законодательству о налогах и сборах.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в следующем:

- уточнено понятие издержек налогообложения, под которыми понимаются реально понесенные, а также вмененные (при возможности их идентификации) издержки, возникающие у любого субъекта экономической деятельности, участвующего в процессе налогообложения, по причине такого участия и помимо (сверх) уплаты налога, подлежащего уплате в соответствии с законодательством о налогах и сборах;

- в целях раскрытия сущности издержек налогообложения введено понятие «инфраструктура налогообложения» – комплекс взаимосвязанных и взаимообусловленных институтов и организаций, определяющих состав и величину издержек налогообложения, в рамках и (или) при посредстве которых обеспечивается перераспределение внутреннего продукта от экономических агентов государству;

- предложена классификация издержек налогообложения по статусу субъекта-носителя, экономическому содержанию, роли в инфраструктуре налогообложения, форме выражения, степени причинно-следственной связи с налогообложением и периоду признания для целей анализа с целью раскрытия особенностей измерения различных видов издержек.

Значение полученных результатов для теории и практики

Теоретическая значимость исследования заключается в углублении научных представлений о сущности издержек налогообложения, их видах, а также методологии их оценки.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в возможности использования предложенных методов оценки издержек налогообложения всеми заинтересованными субъектами для определения их величины и последующей оптимизации.

Разработанные элементы учетной политики для целей налогообложения могут быть применены организациями в целях минимизации издержек налогообложения.

Результаты исследования могут быть использованы в учебном процессе при подготовке специалистов по налогообложению.

Апробация и публикация результатов исследования

Основные положения и результаты диссертационного исследования были представлены на ежегодных конференциях профессорско-преподавательского состава, докторантов и аспирантов БГУЭП (г. Иркутск, 2007-2009 гг.), на международной научно-практической конференции «Современная экономика и перспективы развития» (г. Иркутск, 2008 г.), международной научно-практической конференции «Роль финансово-экономического образования в инновационном развитии регионов России» (г. Иркутск, 2008 г.); международной научно-практической конференции «Механизм деятельности хозяйствующих организаций в рыночных условиях» (г. Иркутск, 2009 г.); использованы в научно-исследовательской работе «Концептуальные основы взаимо-

действия государственной налоговой и ценовой политики», выполняемой кафедрой налогов и таможенного дела БГУЭП.

По теме исследования автором опубликовано 11 научных статей общим объемом 4,1 п.л. (в том числе, 3,9 п.л. авторских), в том, числе одна статья объемом 0,4 п.л. опубликована в ведущем рецензируемом научном журнале «Известия Иркутской государственной экономической академии».

Разработанные в рамках настоящего исследования элементы учетной политики (методика определения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей возмещению в отношении операций по реализации драгметаллов, регистры налогового учета и, рабочий план счетов) внедрены в систему налогового учета ЗАО «Ленсиб» и ЗАО «Севзото». Разработанные требования к программе аудита применяются в деятельности ООО «БДО Юникон ВостСибАудит».

Результаты исследования используются также в учебном процессе при преподавании курсов «Налоги и налогообложение», «Налоговая система», «Правовое регулирование налоговых отношений», «Налоговый учет и отчетность».

Структура и содержание работы.

Цель и задачи исследования определили объем и структуру работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, изложенных на 177 страницах текста; список использованной литературы включает 194 наименования. Работа иллюстрирована 14 рисунками, содержит 25 таблиц и 8 приложений.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы исследования, ее теоретическая, методологическая и практическая значимость, характеризуется степень разработанности проблемы в экономической литературе, определены основные элементы результатов и научной новизны.

Первая глава «Издержки налогообложения: понятие, признаки, сущность» посвящена общеметодологическим аспектам темы. Раскрываются понятия «издержки» и «налогообложение» в их взаимосвязи. На основе анализа и критического осмысления имеющихся в науке представлений об издержках налогообложения представляется авторская точка зрения на содержание этого понятия и его признаки. Через призму институциональной теории определяется сущность издержек налогообложения и вводится понятие инфраструктуры налогообложения.

Во второй главе «Методика оценки издержек налогообложения» устанавливается значение различных видов издержек налогообложения, их особенности, определяются источники информации о них. Применительно к определенным источникам информации из системы бухгалтерского учета разрабатывается методика измерения их величины. Осуществляется апробация методики на примере предприятий золотодобывающей отрасли Иркутской области

В третьей главе «Применение учетной политики в целях снижения издержек налогообложения» раскрывается механизм влияния учетной политики на издержки налогообложения, а также обосновывается институт учетной по-

литики как инструмент снижения издержек налогообложения. Предлагаются элементы учетной политики, позволяющие оптимизировать как издержки налогообложения, так и налоговую нагрузку предприятий золотодобывающей отрасли.

В заключении формулируются основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено понятие «издержки налогообложения» через определение его признаков. В целях раскрытия сущности издержек налогообложения введено понятие «инфраструктура налогообложения».

Сегодня в науке не достигнуто единства мнений относительно понятия «издержки налогообложения». Для того, чтобы дать ему определение, нами был проведен анализ составляющих его понятий «издержки» и «налогообложение» в их взаимосвязи. В результате такого теоретического анализа, а также изучения подходов к пониманию издержек налогообложения, уже сложившихся в науке, нами было предложено определение издержек налогообложения как реально понесенных, а также вмененных (при возможности их идентификации) издержек, возникающих у любого субъекта экономической деятельности, участвующего в процессе налогообложения, по причине такого участия и помимо (сверх) уплаты налога, подлежащего уплате в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Приведенное определение отражает содержание понятия «издержки налогообложения» наиболее полно и позволяет отграничить от смежных, тем самым обеспечивая наиболее полную последующую идентификацию издержек налогообложения в практике осуществления финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Причиной существования издержек налогообложения является необходимость финансирования общественных благ и формирования некоторой среды процесса налогообложения – комплекса взаимосвязанных и взаимообусловленных институтов (формальных правил, по которым исчисляются налоги; неформальных ограничений, влияющих на восприятие формальных правил экономическими агентами, а также механизмов исчисления налогов, их уплаты или принуждения к уплате) и организаций (как правительственных, так и не правительственных) в рамках и (или) при посредстве которых обеспечивается перераспределение внутреннего продукта от экономических агентов государству. Для целей исследования этот комплекс взаимосвязанных институтов и организаций нами был именован инфраструктурой налогообложения.

В инфраструктуре налогообложения можно выделить внешнюю и внутреннюю по отношению к субъекту-носителю издержек составляющие (рис. 1).



Рис. 1. Состав инфраструктуры налогообложения

Внешняя инфраструктура налогообложения определяется общественными институтами (законодательством о налогах и сборах, изданными в соответствии с ним подзаконными нормативными правовыми актами; неформальными требованиями, ограничениями, обычаям и обыкновениями в сфере налогообложения, а также механизмами мотивации или принуждения), организациями и физическими лицами, участвующими в процессе налогообложения с позиций ролей, отличных от роли субъекта-носителя, а также их формальными и неформальными связями с субъектом-носителем. Внутреннюю инфраструктуру налогообложения обеспечивает сам субъект-носитель путем организации внутренней институциональной среды (внутренних формальных норм и правил (локальных нормативных правовых актов), действующих в рамках субъекта-носителя для целей налогообложения или бухгалтерского учета, неформальных ограничений и внутренних факторов принуждения), структур, осуществляющих возложенные на субъекта законодательством о налогах и сборах функции, а также организации связи между ними.

Если важнейшим институциональным элементом внешней инфраструктуры является законодательство о налогах и сборах (ст. 1 Налогового кодекса

Российской Федерации (НК РФ)), то важнейшим институциональным элементом внутренней инфраструктуры, во многом определяющим издержки налогообложения, является, по мнению автора, учетная политика предприятия. Именно в этом документе согласно НК РФ, налогоплательщик вправе закрепить выбранные им способы учета необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности (ст. 11 НК РФ).

Внешняя инфраструктура организована таким образом, чтобы обеспечить процесс своевременного поступления необходимой государству суммы налога в бюджет от определенных им категорий налогоплательщиков. Внутренняя же инфраструктура организуется в целях, определяемых собственником, что, как правило, означает стремление к минимуму необходимых налоговых платежей в бюджет.

В связи с тем, что задачи внутренней и внешней инфраструктуры, зачастую, диаметрально-противоположны, их взаимодействие не является бесконфликтным. Такое диалектическое единство, безусловно, приводит к дополнительным издержкам – издержкам взаимодействия (как конфликтного, так и бесконфликтного) внешней и внутренней инфраструктуры.

Поскольку инфраструктура налогообложения включает в себя разнообразные по своему содержанию элементы, состав издержек, необходимых на ее содержание, разнообразен и нуждается в классификации.

2. Определен состав издержек налогообложения и разработана классификация с целью раскрытия особенностей измерения различных видов издержек.

Определение состава издержек налогообложения предполагает также их видовое обобщение – группировку в соответствии с общими признаками, или классификацию (рис. 2).

Наиболее очевидным основанием классификации, позволяющим разделить все издержки налогообложения на первичные однородные группы, является, по мнению автора, налогово-правовой статус субъекта, несущего издержки (статус субъекта-носителя). В зависимости от него можно выделить издержки органов государственной власти и органов местного самоуправления; издержки налогоплательщиков (в том числе российских и иностранных организаций, индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов, занимающиеся частной практикой, а также прочих физических лиц), а также издержки прочих лиц, в числе которых налоговые агенты, банки, лица, обязанные представлять информацию налоговым органам, а также прочие субъекты, обязанные нести издержки по причине налогообложения.

Издержки налогообложения налогоплательщиков дополнительно были классифицированы в зависимости от экономического содержания с выделением следующих обособленных групп: расходы на оплату труда, расходы на оплату консультационных услуг по вопросам налогообложения; претензионные расходы; прочие общехозяйственные расходы; пени за несвоевременную уплату налогов, а также штрафы за нарушение законодательства о налогах и сборах.

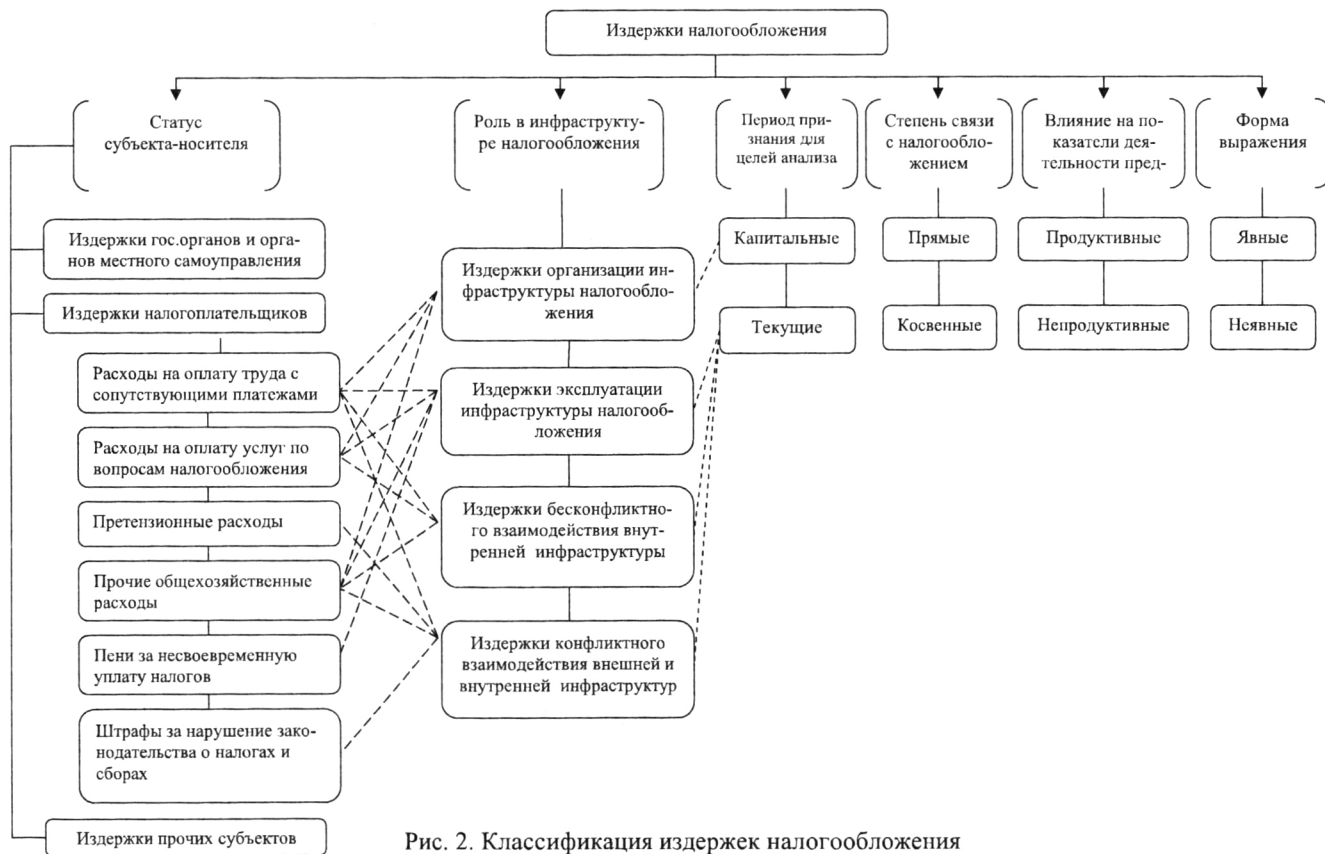


Рис. 2. Классификация издержек налогообложения

В целях описания особенностей измерения и последующего анализа были также выделены:

- издержки, вызванные исключительно налогообложением (прямые издержки), а также издержки, возникающие в том числе по причине налогообложения (косвенные издержки);

- однократно понесенные расходы, направленные на достижение результата в течение нескольких периодов (капитальные издержки) и осуществляемые регулярно расходы, относящиеся к конкретному налоговому периоду (текущие издержки);

- издержки, оправданные с точки зрения искомого эффекта для субъекта-носителя (продуктивные издержки), и издержки, от которых можно избавиться без снижения показателей эффективности деятельности (непродуктивные);

- издержки в форме учитываемых на балансе организации ресурсов (в том числе материальных, трудовых, интеллектуальных и пр.), использованных для целей налогообложения (явные издержки), а также ценность упущенных возможностей осуществления процесса налогообложения альтернативным образом (неявные издержки, являющиеся по своей сути альтернативными издержками).

С учетом выявленных особенностей оценки различных видов издержек налогообложения была разработана методика их измерения.

3. Разработана методика измерения издержек налогообложения на уровне налогоплательщика-организации. Дана оценка издержек налогообложения организаций золотодобывающей отрасли Иркутской области.

Разработанная методика включает в себя несколько этапов и предусматривает дефрагментацию процесса измерения издержек налогообложения путем их деления по видам в зависимости от экономического содержания с определением особенностей измерения и источников данных из системы бухгалтерского учета отношении каждого вида издержек.

На начальном этапе определяются границы объекта исследования и применимые методы получения данных (в том числе период, отрасль или группа организаций, издержки налогообложения которых подвергаются измерению) и осуществляется ознакомление с рабочими процессами организаций, их документооборотом и системой ведения бухгалтерского и налогового учета.

Затем осуществляется непосредственный сбор информации об издержках налогообложения исходя из особенностей ведения деятельности и осуществления бухгалтерского и налогового учета, в том числе:

- сбор информации о прямых издержках налогообложения в форме расходов на оплату труда (список лиц, занятых исключительно вопросами налогообложения, а также источники информации об их заработной плате и сопутствующих платежах); консультационных расходов (регистры аналитического учета по счету 26 и первичные документы); претензионных расходов (регистры аналитического учета по счетам 26 и 91 и первичные документы, в том числе решения и требования налоговых органов, решения судов всех инстанций, до-

говоры с контрагентами и др.); прочих общехозяйственных расходов (регистры аналитического учета по соответствующим субсчетам 26 счета, информация о доле фонда рабочего времени работников подразделений, занятых исключительно вопросами налогообложения, в совокупном фонде рабочего времени управленческого персонала); штрафов и пени (регистры аналитического учета по счетам 68, 69 и первичные документы, в том числе, решения и требования налоговых органов);

- сбор информации о косвенных издержках налогообложения в форме расходов на оплату труда (список лиц, занятых, в том числе, вопросами налогообложения, сгруппированных по значению «коэффициента участия в налогообложении», а также любые источники информации об их заработной плате и сопутствующих платежах) и прочих общехозяйственных расходов (данные о доле трудозатрат «на налогообложение» в общем объеме трудозатрат управленческого персонала);

- получение прочей информации, необходимой для осуществления расчетов и их последующего анализа (о периоде признания издержек, контрольные и сводные анкеты, информация о неявных издержках налогообложения и пр.).

Далее осуществляется группировка информации об издержках налогообложения в сводные таблицы по предприятиям, годам и видам, а также запрос недостающей информации в случае выявления ее нехватки, неточности, неясности, либо нестыковки анкетных данных с данными бухгалтерского учета.

На заключительном этапе осуществляется анализ исхода из количественных данных о величине издержек налогообложения, их структуре и динамике с учетом прочей информации, полученной в ходе исследования.

Апробация разработанной методики на примере предприятий золотодобывающей отрасли Иркутской области позволила установить, что издержки налогообложения значительны по своей величине. Их структура по предприятиям неоднородна, ввиду взаимозаменяемости, однако в среднем наиболее значимыми издержками являются общехозяйственные расходы и расходы на оплату труда (рис. 3) и косвенные издержки налогообложения (рис. 4).

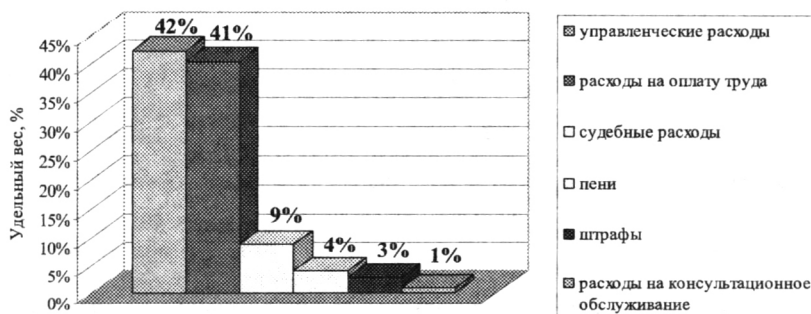


Рис. 3. Структура издержек налогообложения организаций золотодобывающей отрасли Иркутской области в 2006-2008 гг.

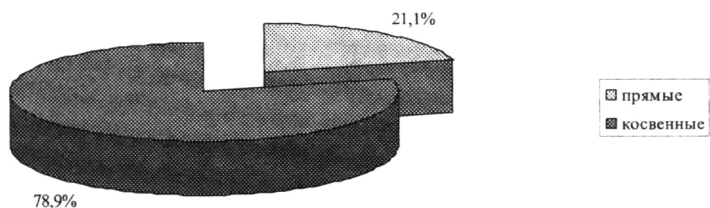


Рис. 4. Соотношение прямых и косвенных издержек налогообложения организаций золотодобывающей отрасли Иркутской области в 2006-2008 гг.

Издержки налогообложения составляют существенную долю себестоимости продукции предприятий золотодобывающей отрасли (рис. 5), сопоставимы по размеру с уплачиваемым налогом на добавленную стоимость, а также в среднем превышают суммы уплачиваемых транспортного, земельного, водного налога и налога на имущество организаций (рис. 5, рис. 6).

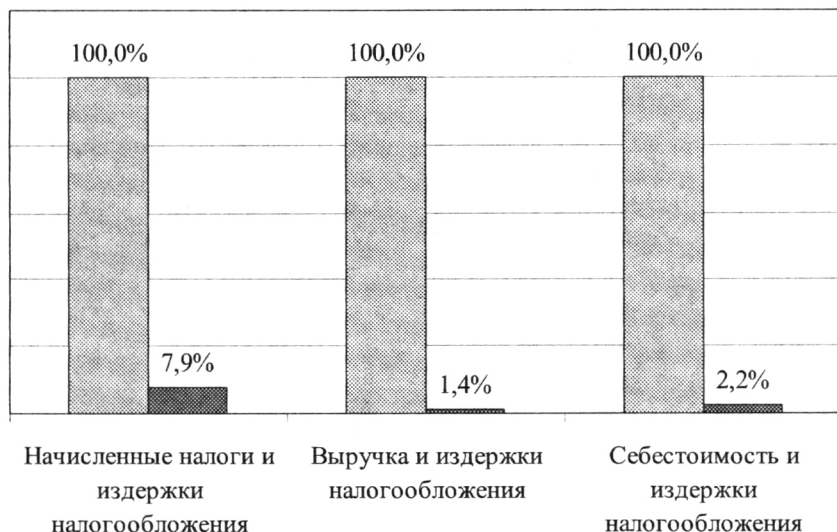


Рис.5. Соотношение издержек налогообложения организаций золотодобывающей отрасли Иркутской области с начисленными налогами, выручкой и себестоимостью (2006-2008 гг.)

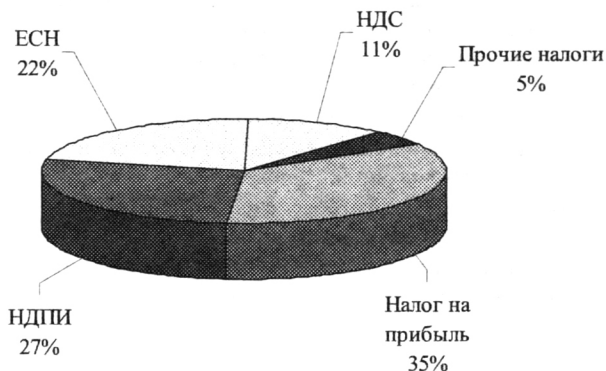


Рис. 6. Структура налогов, уплачиваемых организациями золотодобывающей отрасли Иркутской области в 2006-2008 гг.

4. Выявлены внешние и внутренние факторы, определяющие величину и динамику издержек налогообложения, среди которых в качестве одного из наиболее значимых внутренних факторов выделена учетная политика.

Анализ динамики издержек позволил выявить факторы внешней и внутренней инфраструктуры налогообложения, влияющие на величину издержек налогообложения (табл. 1), и придти к выводу о возможности сокращения издержек, прежде всего, за счет влияния на факторы внутренней инфраструктуры налогообложения организации.

Особое место среди таких факторов занимает учетная политика как важнейший институциональный элемент внутренней инфраструктуры налогообложения. Теоретический анализ механизма влияния учетной политики на издержки налогообложения позволил автору установить, что в условиях значительной вариации предпочтений налогоплательщиков относительно правил определения величины показателей, необходимых для исчислений налога, неизбежно отклонение законодательно установленной унифицированной нормы от оптимальной для экономических агентов. В этой связи необходим механизм, с одной стороны обеспечивающий учет потребностей налогоплательщиков и, тем самым, снижающий издержки налогообложения, связанные с отсутствием конкретики в нормативно-правовом регулировании, а с другой стороны – не требующий дополнительных затрат со стороны государства или экономических агентов на сбор информации в условиях ее асимметрии.

Поскольку издержки локального нормотворчества для налогоплательщиков минимальны, согласно положениям теоремы о децентрализации передача налогоплательщику полномочий по нормативному правовому регулирова-

нию налоговых отношений в той части, в которой от индивидуальных особенностей ведения хозяйственной деятельности зависит порядок определения показателей, необходимых для исчисления налогов, приводит к снижению издержек налогообложения и тем самым способствует повышению эффективности налоговой системы в целом.

Воздействие на иные (помимо учетной политики) факторы внутренней инфраструктуры налогообложения (кадровый состав лиц, занимающихся налогообложением в организации, уровень их квалификации, материально-технического и программного обеспечения, организация документооборота и т.д.) также может привести к снижению издержек налогообложения, но при этом будет сопровождаться адекватным ростом иных издержек организации (расходов на обучение, программное обеспечение, и пр.) или занимать продолжительное время.

Таблица 1

Факторы, влияющие на величину издержек налогообложения

	Факторы, влияющие на постоянные издержки	Факторы, влияющие на временные издержки
Во внешней инфраструктуре налогообложения	неясность или сложность законодательства о налогах и сборах	изменения в законодательстве о налогах и сборах
	отношение налоговых органов к налогоплательщику (неформальная связь между налогоплательщиком и должностными лицами налоговых органов, которая может как увеличивать, так и уменьшать величину издержек налогообложения)	изменение в персональном составе лиц, определяющих подходы к применению законодательства о налогах и сборах на уровне отделов УФНС РФ, изменение инспекции, в которой налогоплательщик состоит на учете
	кадровый состав проверяющих на местах (уровень их компетентности)	изменения в кадровом составе проверяющих на местах или их руководстве
	правовые позиции судебных инстанций различных уровней	изменение практики применения норм законодательства о налогах и сборах на различных уровнях судебной системы
Во внутренней инфраструктуре налогообложения	учетная политика	изменения в учетной политике
	система бухгалтерского и налогового учета	изменение системы бухгалтерского или налогового учета
	программное обеспечение (программная оболочка систем бухгалтерского и налогового учета)	изменение программного обеспечения (программной оболочки систем бухгалтерского и налогового учета)
	кадровый состав лиц, осуществляющих на предприятии функции, связанные с налогообложением (уровень их компетентности)	реорганизация предприятия, смена его собственника или смена руководителя предприятия
	показатели, определяющие внутреннюю структуру предприятия (виды деятельности, способы осуществления этой деятельности, количество обособленных подразделений, численность работающих, выручка, себестоимость, совокупная налоговая нагрузка)	изменение показателей, определяющих внутреннюю структуру предприятия (виды деятельности, способы осуществления этой деятельности, количество обособленных подразделений, численность работающих, выручка, себестоимость, совокупная налоговая нагрузка)

Помимо деления выявленных факторов на внешние и внутренние, автором была осуществлена их классификация по виду вызываемых ими издержек на факторы, влияющие на постоянные издержки налогообложения и факторы, определяющие величину временных издержек налогообложения или вызывающие их кратковременный рост ввиду несвоевременной адаптации к изменившейся инфраструктуре налогообложения.

5. Разработана методика определения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего возмещению из бюджета, как элемент учетной политики для целей налогообложения, позволяющий оптимизировать как издержки налогообложения, так и налоговую нагрузку предприятий золотодобывающей отрасли Иркутской области. Предложены дополнительные требования к программе проведения обязательного ежегодного аудита.

Проведенный автором анализ издержек налогообложения организаций золотодобывающей отрасли Иркутской области выявил рост издержек в форме претензионных расходов в 2006 и 2007 годах, вызванный спорами с налоговыми органами относительно методики определения суммы налога на добавленную стоимость (НДС), подлежащей возмещению в отношении операций по реализации драгметаллов. В этой связи в рамках исследования была разработана авторская методика определения суммы НДС, подлежащей возмещению в отношении операций по реализации драгметаллов.

Предлагаемая методика предполагает ведение раздельного учета сумм вычетов по НДС в отношении операций, облагаемых по различным налоговым ставкам, исходя из следующего:

1) суммы вычетов по приобретенным основным средствам и товароматериальным ценностям заявляются к возмещению вне зависимости от факта добычи и последующей реализации драгоценных металлов в разделе декларации по НДС, касающемся операций, облагаемых по ставке 18(10)%;

2) суммы вычетов по выполненным работам и оказанным услугам заявляются к возмещению в зависимости от того, на какие счета бухгалтерского учета была списана стоимость приобретенных работ или услуг:

- если стоимость работ или услуг была списана на счета учета себестоимости драгоценных металлов (20, 21, 23, 25, 44), то сумма налога, относящегося к операциям по реализации, определяется в соответствии с разработанными регистрами налогового учета: журналом учета сумм налога, относящихся к расходам по соответствующему счету (субсчету) бухгалтерского учета; журналом учета сумм налога, относящихся к добытому в шлихах золоту; журналом учета сумм налога, относящихся к извлеченному золоту в разрезе осуществленных операций по реализации (рис. 7);

- если стоимость работ или услуг была списана на прочие счета бухгалтерского учета, суммы вычетов по таким работам или услугам заявляются в порядке, аналогичном порядку возмещения налога по основным средствам и товароматериальным ценностям (вне зависимости от факта добычи и последующей реализации драгоценных металлов в разделе декларации по НДС, касающемся операций, облагаемых по ставке 18(10)%).

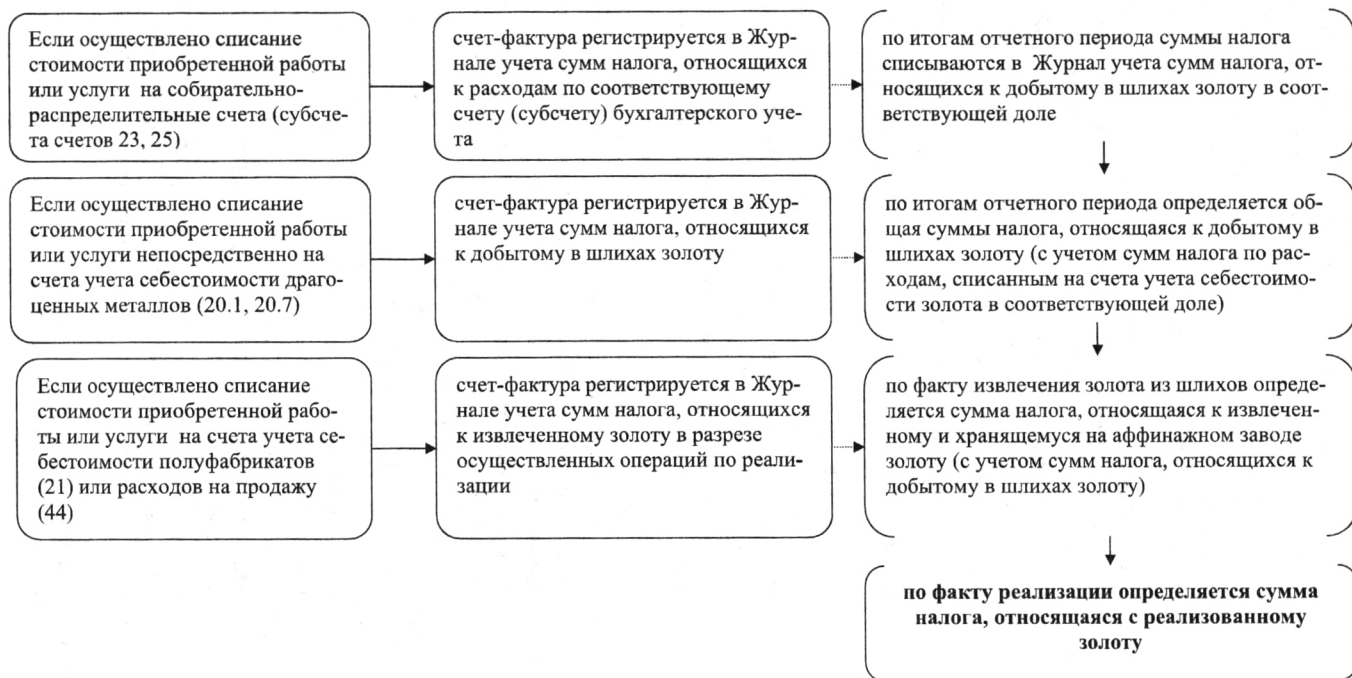


Рис. 7. Предлагаемая методика формирования суммы вычетов по НДС, относящихся к операциям по реализации драгметаллов

Достоинства разработанной автором методики заключаются в следующем:

1. Разработанная методика обеспечивает возможность принятия суммы налога на добавленную стоимость к вычету в как можно более раннем периоде и тем самым минимизирует неявные издержки налогообложения и налоговую нагрузку предприятия, а также позволяет соблюсти требование своевременности заявления суммы налога к вычету.

2. Разработанная методика обеспечивает соответствие суммы налога по книге покупок сумме вычетов по декларации по налогу на добавленную стоимость, а также регистрацию счета-фактуры в книге покупок по мере возникновения права на налоговый вычет, а не по мере принятия товара к учету, как это предусмотрено пунктом 8 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

3. Методика обеспечивает возможность раздельного учета как операций по реализации (облагаемых НДС по различным налоговым ставкам и не облагаемых НДС), так и сумм вычетов, относящихся к этим операциям.

4. Содержание разработанной методики универсально и применимо к хозяйственным ситуациям, прямо в ней не описанным.

Исходя из положений вышеуказанной методики нами был составлен раздел учетной политики, касающийся налога на добавленную стоимость, приложения к учетной политике – регистры налогового учета, раздел рабочего плана счетов бухгалтерского учета, необходимый для использования учетной политики, а также примерный порядок отражения в бухгалтерском учете операций по расчетам с бюджетом по налогу на добавленную стоимость исходя из особенностей разработанной политики

Принимая во внимание, что свыше 80% добываемого в Иркутской области золота приходится на предприятия, подлежащие ежегодному обязательному аудиту по критериям выручки или суммы активов, автором были разработаны и предложены соответствующие рекомендации по организации обязательного ежегодного аудита бухгалтерской отчетности в целях контроля за соответствием разработанных элементов учетной политики законодательству о налогах и сборах.

Разработанные рекомендации относятся к порядку и условиям проведения аудита учетной политики организации и, в частности, предусматривают следующее:

1) программа аудита должна обеспечивать проверку закрепления в учетной политике порядка определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов;

2) закрепленный порядок определения сумм налога, относящихся к операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, должен быть проверен аудитором

на предмет соответствия законодательству о налогах и сборах, а мнение о соответствии или несоответствии должно быть выражено в информационном письме в явной форме;

3) в ходе аудита состояния расчетов аудируемого лица с бюджетом аудитор должен уделить внимание соблюдению клиентом закрепленного в учетной политике порядка определения сумм налога, относящихся к операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, и обратить внимание на искажения вне зависимости от уровня существенности.

III. ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

В ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. Быков С.С. Учетная политика как инструмент снижения издержек налогообложения / С.С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии, 2009. – № 1 (63). – С. 34-37. – 0,4 п.л.

В других научных изданиях:

2. Быков С.С. «КПД» налоговой системы. / С.С. Быков // Материалы 66-й ежегодной научной конференции профессорско-преподавательского состава и докторантов, 18-й научной конференции аспирантов и 68-й научной конференции студентов и магистрантов: Ч. 2. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2007. – С. 20-26. – 0,4 п.л.

3. Быков С.С. Аудит как метод управления издержками налогообложения предприятия / С.С. Быков // Механизм деятельности хозяйствующих организаций в рыночных условиях: материалы международной научно-практической конференции, 21 мая 2009 г. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 16-19. – 0,2 п.л.

4. Быков С.С. Издержки налогообложения предприятий золотодобывающей промышленности Иркутской области / С.С. Быков // Социально-экономическое развитие в регионе: сб. науч. тр./ Под ред. В.И. Самарухи. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 72-82. – 0,6 п.л.

5. Быков С.С. Издержки налогообложения: понятие и классификация / С.С. Быков // Материалы 67-й ежегодной научной конференции профессорско-преподавательского состава и докторантов, 19-й научной конференции аспирантов и 69-й научной конференции студентов и магистрантов: Ч. 2. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – С. 44-49. – 0,3 п.л.

6. Быков С.С. Классификация издержек налогообложения и способы их измерения / С.С. Быков // Современная экономика: проблемы и перспективы развития. Материалы международной научно-практической конференции, 25 апреля 2008 г. – Иркутск: Изд-во «Весь Иркутск», 2008. – С. 110-113. – 0,2 п.л.

7. Быков С.С. Налогообложение как инструмент снижения издержек финансирования общественных благ / С.С. Быков // Роль финансово-экономического образования в инновационном развитии регионов России: ма-

териалы междунар. науч.-практ. конф. в 2 ч.: ч. 1 / Под ред. В.И. Самарухи. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – С. 159-166. – 0,5 п.л.

8. Быков С.С. Проблемы эмпирической оценки издержек налогообложения на микроуровне / С.С. Быков // Финансово-кредитная система в регионе: опыт, проблемы, инновации: сб. науч. тр. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 51-58. – 0,4 п.л.

9. Быков С.С. Учетная политика для целей налогообложения как инструмент повышения эффективности налоговой системы / С.С. Быков // Финансово-инвестиционный потенциал в регионе: современное состояние и перспективы развития : сб. науч. тр. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – С. 45-51. – 0,4 п.л.

10. Киреенко А.П., Быков С.С. Управленческий учет как элемент управления издержками налогообложения / А.П. Киреенко, С.С. Быков // Актуальные проблемы бухгалтерского и налогового учета, аудита и экономического анализа: сб. науч. тр. (К 80-летию образования университета и к 10-летию ИТИПБ) / Под общ. ред. Г.В. Максимовой, Г.Г. Шильниковой. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – С. 71-77. – 0,4 п.л.

11. Киреенко А.П., Быков С.С. Учетная политика для целей налогообложения как способ снижения издержек налогового согласования / А.П. Киреенко С.С. Быков // Финансово-инвестиционный потенциал в регионе: современное состояние и перспективы развития: сб. науч. тр. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – С. 108-114. – 0,4 п.л.

Быков Степан Сергеевич

СНИЖЕНИЕ ИЗДЕРЖЕК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ НА
ОСНОВЕ ПРИМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

АВТОРЕФЕРАТ

Подписано в печать 26.10.2009. Формат 60×90 1/16. Бумага офсетная.

Печать трафаретная. Усл. печ. л. 1,5.

Тираж 110 экз. Заказ № 5100. Отпечатано в ИПО БГУЭП.

Байкальский государственный университет экономики и права
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11

10 ~